

**Esame delle proposte di legge
C. 1429 *Gusmeroli*, C. 1904 *Fragomeni*, C. 1918 *Cancellieri*,
in materia di Imposta Municipale sugli immobili**

**Audizione del Presidente Nazionale dell'Associazione
Nazionale Tributaristi Italiani – A.N.T.I.**

avv. prof. Gaetano Ragucci.

**VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati
Roma, 16 luglio 2019.**

INDICE

	Pag.
1. Premessa: un processo di riforma che dura da trenta anni	3
2. La riunificazione delle due imposte IMU e TASI: pro e contro di una proposta che ripropone l'esigenza di una gestione responsabile della finanza locale.....	4
3. Il presupposto dell'imposta e le norme definitorie.....	5
4. (segue): il rapporto di pertinenzialità.....	5
5. I soggetti passivi: la semplificazione indotta dalla esclusione dei detentori dell'immobile.....	5
6. (segue) : il problema degli immobili conferiti in un <i>trust</i>	6
7. (segue): l'irrazionale prolungamento della soggezione al tributo del locatario oltre la scadenza del contratto di <i>leasing</i>	7
8. Base imponibile e aliquote: la valutazione delle aree fabbricabili.....	8
9. (segue): l'omessa considerazione espressa, tra i beni di interesse storico e artistico, dei giardini e dei parchi.....	8
10. Le aliquote: l'opportunità di rimettere ai Comuni il trattamento dei fabbricati rurali strumentali, e il trattamento dei c.d. beni merce	9
11. (segue): il problematico raccordo con i principi della facoltà di « azzeramento » delle aliquote della nuova IMU.....	10
12. Manovrabilità dell'imposta ed esenzioni.....	10

Signor Presidente, Onorevoli Deputati,

Ringrazio la Commissione VI della Camera per avere offerto all'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani – ANTI l'occasione di fornire le proprie valutazioni tecniche nell'ambito delle audizioni per l'esame delle proposte di legge C. 1429, C. 1904 e C. 1918, in materia di imposta municipale sugli immobili.

1.- Premessa: un processo di riforma che dura da trenta anni.

I capisaldi dell'assetto attuale della finanza locale risalgono agli anni 1996-97, quando, con una inversione di tendenza rispetto alla situazione precedente, il legislatore iniziò a erodere il precedente sistema dei trasferimenti dalle casse dello Stato, per incrementare, a compensazione, le entrate tributarie degli enti locali, introducendo due principali novità.

Da un lato vi fu l'attribuzione agli enti locali del potere, esercitabile mediante regolamento, di disciplinare le proprie entrate, anche tributarie, nel rispetto della riserva di legge posta dall'art. 23 Cost., che subordina alla legge l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi. Fu così aperta la strada alla introduzione di misure volte alla semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti, da più parti invocate come strumento di un rinnovato patto tra istituzioni locali e cittadini.

Completò il quadro – e in questo consistette la seconda novità – l'introduzione dell'addizionale comunale all'Irpef, che assieme a misure analoghe e a una prudente gestione dei limiti delle potestà di imposizione locali, produsse nel tempo significativi effetti *quantitativi* sul rapporto trasferimenti/risorse proprie, e sull'entità complessiva del gettito; e, oltre a questi, anche effetti *qualitativi*, nel segno di una maggiore responsabilizzazione nella gestione delle risorse messe a disposizione dai contribuenti, dal punto di vista della qualità dei servizi offerti, come del costo che essi comportavano per le finanze locali (MARONGIU).

La linea di tendenza impostata con questi primi interventi è rimasta invariata pur al mutare del quadro normativo di riferimento.

Questo si è avuto in conseguenza della legge n. 3/2001 di riforma del titolo V della Costituzione, con la legge recante i principi generali di coordinamento della finanza pubblica n. 42/2009, la cui attuazione, compiuta con il d.lgs. n. 23/2011 (c.d. decreto sul « federalismo municipale »), ha introdotto un primo assetto, poi sottoposto a revisione con l'introduzione della Imposta Unica Comunale di tipo patrimoniale (IUC), composta da una Imposta Municipale propria IMU basata sul principio della capacità contributiva, una Tassa per i servizi Indivisibili (TASI) e una Tassa sui Rifiuti (TARI), basate invece sul diverso principio del beneficio

(L. n. 147/2013), più adeguato al fine del controllo dell'elettorato sulla gestione della finanza dell'ente locale.

Ora, la proposta di riunificazione di IMU e TASI, a cui le tre proposte di legge C. 1429, C. 1904 e C. 1918 sono dirette, rappresenta un ulteriore passo verso la revisione del composito impianto della IUC: un passo che, se da un lato segna un indubbio progresso, dall'altro è il segno del fallimento di un disegno legislativo la cui definitiva messa in punto richiederà ben altro, e certo più radicale, intervento di riforma.

2.- La riunificazione delle due imposte IMU e TASI: pro e contro di una proposta che ripropone l'esigenza di una gestione responsabile della finanza locale.

È indubbio che le modalità di applicazione dei due tributi, il carattere residuale della TASI dovuto all'incremento ai livelli massimi delle aliquote IMU in presenza di livelli massimi inderogabili per la somma delle aliquote delle due imposte, e la determinazione spesso arbitraria del costo dei servizi indivisibili, hanno condotto, nei fatti, a un'alterazione del presupposto e del disegno originario del tributo. Il rimedio rappresentato dalla proposta confluenza dei due tributi in uno dà tuttavia luogo a valutazioni non univoche.

In senso favorevole, si può convenire che la riunificazione realizza un'apprezzabile semplificazione della disciplina dei tributi comunali, attraverso un'opera di consolidamento e di razionalizzazione di regole ora disperse in una molteplicità di fonti, a beneficio della chiarezza e comprensibilità della disciplina del prelievo.

Da questo punto di vista l'iniziativa si inserisce nel quadro delle misure di riforma su cui da tempo l'Associazione Nazionale tributaristi Italiani sta richiamando l'attenzione dei decisori pubblici, e merita senz'altro approvazione. È infatti ormai chiaro che al recupero di una maggiore *compliance* fiscale giova che la produzione legislativa diretta alla amministrazione della crisi finanziaria dello Stato lasci spazio, anche attraverso un'opera di drastica semplificazione nel segno della coerenza del sistema, a un assetto conforme a uno Stato costituzionale di diritto.

In senso negativo muove invece la considerazione, che con la confluenza della TASI nell'alveo dell'imposizione sul patrimonio, verrebbe meno un tributo destinato a limitare l'incidenza, nel sistema dell'imposizione locale, del principio di capacità contributiva, e che grazie alla sua capacità di tradurre in atto del diverso principio del beneficio, si pone lo scopo di rendere possibile un controllo effettivo sulle decisioni che riguardano la spesa e i mezzi del suo finanziamento, destinato a riflettersi sulle decisioni dell'elettorato.

Senza contare che, come si legge nella relazione alla Proposta di legge C.1429, la misura non è stata preceduta da un'indagine di tutti gli effetti finanziari connessi alla riunificazione dei due tributi. Nell'ultima legge di bilancio la sospensione dell'efficacia degli aumenti delle aliquote IMU e TASI introdotta nel 2016, con l'abolizione della Tasi sull'abitazione principale,

non è stata confermata. Sarebbe pertanto necessario, in un contesto di restituita autonomia locale in punto di fissazione delle aliquote, accertare quali conseguenze possano venire dalla unificazione delle due forme di prelievo. Verifica, questa, che imporrebbe da un lato di stimare il gettito TASI per il 2018, dall'altro di valutare l'ipotesi di stabilire un nuovo limite massimo dell'aliquota della nuova IMU.

3.- Il presupposto dell'imposta e le norme definitorie.

Gli effetti positivi del consolidamento delle disposizioni che compongono la disciplina della nuova IMU si osservano in primo luogo nella definizione del presupposto imponibile, che si propone di fare confluire nella definizione sintetica del "*possesso di immobili*", da completare attraverso disposizioni definitorie specifiche delle nozioni di fabbricato, abitazione principale, area fabbricabile e terreno agricolo.

La sostanziale coincidenza di tali prescrizioni con la vigente disciplina dell'IMU ripropone questioni già dibattute, a proposito, per esempio, del trattamento delle seconde case non locate, a fronte degli effetti del calo demografico che in certe regioni di Italia è causa di una eccedenza strutturale dell'offerta sulla domanda di abitazioni, dei beni strumentali all'impresa, e dei c.d. beni merce. Si tratta di temi investiti solo in parte dalle proposte di legge in esame, secondo una logica agevolativa che ne attenua l'urgenza senza tuttavia eliminarla, e che pertanto non sembra opportuno considerare in questa occasione, in quanto destinati a trovare soluzione nell'ambito di una più ampia riforma, quali esse non ambiscono a realizzare.

4.- (segue): il rapporto di pertinenzialità.

Per ciò che attiene gli aspetti ora in discussione, e in particolare per le pertinenze dell'abitazione principale (art. 2 c. 2 lett. b Proposta di legge C.1429, presente senza variazioni nelle proposte C. 1904 e C. 1918), ferma restando l'opportunità di tener conto della classificazione nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, potrebbe valutarsi una revisione del limite del rapporto accessorio riferito ad una sola '*unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo*'. L'apprezzamento della superficie complessiva (ad esempio 20%) delle pertinenze per le quali il contribuente può richiedere l'estensione dell'esenzione sembrerebbe più opportuno, in quanto criterio suscettibile di apprezzare le fisiologiche e strutturali differenze dell'edilizia domestica nazionale.

5.- I Soggetti passivi: la semplificazione indotta dalla esclusione dei detentori dell'immobile.

Gli effetti di semplificazione del proposto consolidamento legislativo si osserva anche nella definizione dei soggetti passivi della nuova imposta, individuati (anche qui in coerenza

con l'attuale disciplina dell'IMU) nei possessori a titolo di proprietà o di altro diritto reale dell'immobile.

L'innovazione comporterebbe l'esclusione dalla categoria dei detentori dell'immobile (occupanti), oggi tenuti al pagamento di una quota di TASI, e, di conseguenza, l'eliminazione delle complicazioni che ne derivano in presenza di situazioni di contitolarità da parte di più soggetti. Oggi per l'IMU vale la regola che ciascuno dei compossessori è soggetto a una autonoma obbligazione di pagamento, mentre per la TASI opera un regime di solidarietà interna alle categorie dei possessori e dei detentori, ma non tra gli appartenenti alle due categorie (art. 2 cc. 671 e 681 L. n. 147/2003). Con l'adozione della nuova IMU tale secondo regime sarebbe destinato a scomparire.

6.- (segue): il problema degli immobili conferiti in un trust.

Nessuna delle tre proposte di legge C. 1429, C. 1904 e C. 1918 contiene alcuna prescrizione in ordine agli immobili conferiti in un *trust*, per i quali l'individuazione del possessore dà luogo a notevoli incertezze.

Da un lato, v'è la possibile interpretazione che valorizza il trasferimento della piena proprietà dell'immobile dal soggetto disponente al *trust*, nonché il rinvio dell'art. 9 del D. Lgs. n. 23/2011 all'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992 (istitutivo dell'ICI), il quale, a sua volta, dispone a certe condizioni che *sono esenti dall'imposta gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, T.U.I.R.* (ove il *trust* è incluso). Ciò porterebbe a ritenere solo il *trust* soggetto passivo ai fini IMU nonché responsabile dell'obbligazione tributaria.

Dall'altro lato, v'è invece l'interpretazione che pone l'accento sulla necessità della norma europea convenzionale di riferimento (art. 2, Convenzione dell'Aja) di specificare il regime di segregazione a cui soggiacciono i beni conferiti in *trust*, rispetto al resto del patrimonio personale del *trustee*, non lasciando così adito a dubbi circa l'applicazione del tributo in capo a questo soggetto, quale possessore e titolare del diritto reale (di proprietà) su detti immobili (*"un soggetto, detto trustee – fiduciario – acquista la proprietà del bene, vincolata allo scopo del trust"* (IUDICA, ZATTI)).

In astratto, la scelta del regime appropriato, alla luce di quanto esposto, potrebbe seguire due direttrici: a) la prima, valorizzerebbe la circostanza che in tutti i casi in cui si è prospettata una dissociazione tra soggettività passiva IMU e proprietà dell'immobile (immobili in *leasing* finanziario, cooperative a proprietà indivisa, i concessionari), il Legislatore è intervenuto espressamente, con apposita norma specifica anche in deroga alla disciplina generale. Un simile intervento implicherebbe l'attribuzione al *trust* di un'autonoma soggettività passiva ai fini IMU, con ciò adottando la soluzione già prevista dall'art. 73 TUIR; b) la seconda, valorizzerebbe il profilo dell'intestazione catastale degli immobili, in coerenza con i principi generali dell'IMU (e prima

anche dell'ICI) - ora confermati - , nonché con gli obblighi contrattuali assunti dal *trustee*, che porterebbero ad individuare proprio nel *trustee* il soggetto passivo per il tributo in quanto in rapporto giuridico di "possesso" con i beni, secondo la regola generale.

7.- (segue): l'irrazionale prolungamento della soggezione al tributo del locatario oltre la scadenza del contratto di *leasing*.

Inoltre, secondo le proposte di legge C. 1429 e C. 1918 (ma non nella C.1904, che da questo punto di vista è preferibile) ,nella definizione dei soggetti passivi della nuova imposta troverebbe posto la previsione per la quale, nel caso di locazione finanziaria dell'immobile, per tutta la durata del contratto l'imposta è dovuta dal locatario, con la mutazione della regola, già presente per la TASI (art. 1 c. comma 672, della Legge n. 147/2013), per la quale *"per durata del contratto di locazione finanziaria si intende il periodo intercorrente dalla data della stipulazione alla data di riconsegna del bene al locatore, comprovata dal verbale di consegna"*.

Tale regola contraddice la natura patrimoniale dell'IMU, e, applicata al caso dello scioglimento anticipato del contratto per inadempimento del locatario, subordina l'interesse preminente dell'ente locale alla convenienza del concedente, sollevandolo dall'onere tributario per tutta la durata dell'azione di recupero del bene.

In effetti, prevedendo che nella pendenza del contratto di locazione finanziaria, l'imposta non sia dovuta dal possessore a titolo di diritto di proprietà o di altro diritto reale, bensì dal locatario, la disciplina della nuova IMU soddisfa l'esigenza di trattare in modo eguale fattispecie eguali: da un lato, il proprietario concedente che ha il possesso del bene; dall'altro, il locatario che lo detiene in forza di un contratto di locazione finanziaria, il quale lo diventerà esercitando nei termini il diritto di riscatto.

Nell'esercizio della sua discrezionalità soggetta solo al limite della ragionevolezza, il legislatore ha evidentemente ritenuto equivalenti le capacità contributive di questi due soggetti, che ha infatti parificato quanto all'obbligo di versamento del tributo *"per tutta la durata del contratto"* di locazione finanziaria. Nulla invece autorizza a equiparare il detentore senza titolo, il quale si trova in una situazione diversa.

Fermi gli effetti sul lato passivo della c.d. ultrattività del contratto (tra i quali la conservazione dell'obbligazione restitutoria avente a oggetto l'immobile), quel che dal punto di vista tributario rileva è che, dopo la risoluzione, non sopravvive nessuno degli effetti assunti a base della valutazione di equivalenza con la capacità contributiva del proprietario: la causa del finanziamento viene meno; non v'è più spazio per l'esercizio del diritto di riscatto – mentre è per altro verso sicuro che, a meno di una ipotetica interversione, la mera detenzione (disponibilità materiale) di un bene senza titolo è per definizione priva di effetti (art. 1141 c. 2 cod. civ.).

Impossibile predicare l'equivalenza di questa situazione alla condizione del proprietario, e del detentore in forza di un contratto di locazione finanziaria vigente (detenzione qualificata); la posizione del detentore senza titolo è la stessa del detentore di un bene dopo che un contratto di locazione ordinaria sia risolto, il quale è pacificamente privo della qualità di soggetto passivo dell'imposta.

Inoltre, ne caso di scioglimento del contratto di locazione finanziaria per inadempimento del locatario dovuto al mancato pagamento del canone, il rinvio del recupero della qualità di soggetto passivo del possessore sino alla consegna del bene, ha l'effetto di trasiare a carico dell'ente locale il rischio dell'inadempimento dell'obbligazione restitutoria, sollevando il proprietario del bene (banche, intermediari finanziari) da un onere che altrimenti lo graverebbe.

8.- Base imponibile e aliquote: la valutazione delle aree fabbricabili.

Analoghi effetti di razionalizzazione del dettato normativo si osservano nella proposta di disciplina relativa alla determinazione della base imponibile, la cui conservazione nella fisionomia fissata dalla disciplina vigente è uno dei corollari della clausola dell'invarianza di gettito a cui la proposta di intervento legislativo è subordinata.

Sulla *vexata quaestio* dell'applicazione dell'IMU all'area fabbricabile, l'art. 2, co. 2, lett. d) della Proposta C. 1429 conferma la precedente impostazione, che radica la nozione alle possibilità effettive di edificabilità alle indicazioni contenute negli strumenti urbanistici generali (in senso analogo le Proposte C. 1904 e C. 1918). Si avverte tuttavia la necessità di sviluppare ulteriormente la norma tenendo conto, ai fini della determinazione della base imponibile, di eventuali oggettive limitazioni e/o preclusioni alle possibilità di utilizzo edificatorio del terreno non comprese tra le circostanze incidenti sul valcolo del valore corrente elencate nell'art. 4 c. 3 della Proposta di legge C.1429 (e nelle corrispondenti parti delle Proposte C., 1904 e C. 1918), di cui sarebbe perciò auspicabile si chiarisse la funzione esemplificativa, e non esaustiva.

9.- (segue): l'omessa considerazione espressa, tra i beni di interesse storico e artistico, dei giardini e dei parchi.

L'art. 4 c. 4 lett. a) della Proposta di legge C.1429 conserva la riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati di interesse storico o artistico già prevista dall'art. 13, comma terzo, lett. a), D.L. 6.12.2011, n. 201, che la prassi non ritiene applicabile ai giardini e ai parchi storici.

Di contro, ai sensi dell'art. 10, comma terzo, Codice dei beni culturali e del paesaggio, sono *"beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13: a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico"*

particolarmente importante". Tra questi "immobili" sono compresi espressamente "i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico" (stesso art. 10, comma quarto, lett. f).

Giardini e parchi storici, sovente di grandi estensioni, comportano spese di mantenimento non paragonabili ai giardini "domestici": si tratta di giardini "formali", disegnati da architetti; impreziositi da piante secolari o rare, bisognosi di irrigazioni, tagli potature, etc. Essendo inoltre "vincolati", il possessore privato ha l'obbligo di mantenerli (obbligo che il giardino domestico certo non comporta). In sintesi: un giardino storico "sta" ad un giardino domestico, come un fabbricato storico "sta" a un fabbricato moderno. Di tal che, il giardino/parco storico, nelle intenzioni del legislatore, merita la medesima tutela, anche fiscale, rispetto al fabbricato storico.

Sarebbe allora il caso di valutare l'opportunità di integrare l'art. 4 ("Base imponibile"), comma quarto, lett. a) della Proposta di legge C.1429, e le corrispondenti parti delle Proposte C. 1904 e C. 1918, come segue: "4. La base imponibile è ridotta del 50 per cento nei casi seguenti: a) per i fabbricati, i parchi e i giardini di interesse storico o artistico ai sensi dell'articolo 10 del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42".

10.- Le aliquote: l'opportunità di rimettere ai Comuni il trattamento dei fabbricati rurali strumentali, e il trattamento dei c.d. beni-merce.

Quanto alle aliquote, in linea di principio, non sembra condivisibile la fissazione, da parte del legislatore, di aliquote massime di tassazione di taluni immobili. Ad esempio, l'art. 5, al comma 3 della Proposta C. 1429, stabilisce una riduzione (dal 0,2% al 0,1%) dell'aliquota IMU massima per i fabbricati rurali a uso strumentale (il vigente articolo 13, comma 8, del d.l. n. 201/2011 la fissa nello 0,2%, con possibilità per i Comuni di ridurla allo 0,1%).

Senza sindacare l'opportunità o meno di introdurre regimi di favore per i fabbricati rurali strumentali (o di escluderli del tutto da imposizione), andrebbe rimessa ai Comuni la facoltà di stabilire la modulazione del prelievo anche in funzione di elementi attinti dalla pianificazione urbanistica (es: recupero di immobili abbandonati, riduzione delle volumetrie o, ancora, riqualificazione secondo la pianificazione e i regolamenti comunali).

Inoltre, la disciplina della facoltà di riduzione dell'aliquota di base per i fabbricati costruiti e destinati alla vendita dalle imprese costruttrici contenuta nella Proposta C. 1904 (art. 1 c. 19) appare più articolata ed equa di quanto non sia per le due (identiche) formulazioni presenti nelle proposte C. 1429 e C. 1918. Vi si considera, infatti, anche il caso della locazione temporanea, che viene completata dalla previsione delle condizioni di fruizione della prevista agevolazione.

11.- (segue): il problematico raccordo con i principi della facoltà di « azzeramento » delle aliquote della nuova IMU

Merita poi attenzione l'attribuzione espressa ai Comuni, compiuta con varia estensione da tutte e tre le Proposte C. 1429, C.1904 e C. 1918, della facoltà di diminuire "fino all'azzeramento" l'aliquota di base della nuova IMU per le abitazioni principali di categoria A/1, A/8 e A/9 non escluse dal prelievo, per i fabbricati rurali a uso strumentale, dei fabbricati che costituiscono bene-merce per l'impresa costruttrice, e per gli immobili diversi dall'abitazione.

La circostanza che il possesso di tali categorie di beni immobili sia compreso nel presupposto imponibile, e che, ciò non di meno, con l'azzeramento dell'aliquota i soggetti di imposta possano venire liberati dall'onere del tributo che ne consegue, induce a classificare la misura come equivalente a una esenzione d'imposta. Ciò la pone in problematico rapporto con la riserva di legge espressa dall'art. 23 Cost., e con le disposizioni generali che disciplinano la potestà regolamentare dei Comuni in materia di tributi.

Per l'art. 52 D.lgs. n. 446/1997, *"Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti"*. La stessa regola è ripresa dall'art. 114 T.U. enti locali, e compare tra i criteri direttivi della Legge n. 42/2009, in virtù dei quali a) la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale (art. cit. c. 1, lett a), ed entro i limiti fissati dalle leggi, gli enti locali possono disporre del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti da tali leggi e di introdurre agevolazioni (art. cit. c. 1, lett. h).

L'intangibilità per via di regolamento del presupposto e dei suoi effetti, e la presenza di una previsione espressa della possibilità di concedere (soltanto) agevolazioni, inducono a dubitare della coerenza della facoltà di azzeramento delle aliquote della nuova IMU prevista dalle tre proposte di legge in commento.

12.- Manovrabilità dell'imposta ed esenzioni.

Gli articoli 6 e 7 della Proposta C. 1429 sono, probabilmente, le norme 'cardine' sulle quali dovrebbe riconoscersi maggiore autonomia comunale onde consentire che la nuova IMU divenga uno strumento di governo del territorio coerente con le peculiarità e strategie delle civiche amministrazioni. A questo fine, andrebbe tuttavia valutato un virtuoso raccordo tra il prelievo patrimoniale immobiliare locale e le politiche di risanamento, valorizzazione e recupero del patrimonio immobiliare abbandonato o sottoutilizzato. Andrebbero introdotti

incentivi alla riduzione della pressione antropica sulle coste e, più in generale, sugli attrattori naturali e culturali. Sarebbe auspicabile, per il Mezzogiorno, un raccordo tra le ipotesi di esenzione e i nuovi istituti di sostegno dello sviluppo locale (es. Zone Economiche Speciali).

Quanto all'esenzione contenuta al comma 3 dell'art. 7 della Proposta C. 1429 (e nella corrispondente parte della Proposta C. 1918), occorre segnalare il riferimento ai soggetti previsti dall'art. 82 del Codice del Terzo Settore (recante *Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali*), che non assicura una chiara definizione dell'ambito oggettivo del trattamento di favore accordato. Ciò perché, da un lato, disciplina un regime di esenzione di taluni immobili all'interno della quale l'indicazione dei soggetti interessati ha un ruolo strumentale e secondario; e, dall'altro, perché a sua volta rinvia ad altro corpo di disposizioni che prendono origine dall'esenzione dall'ICI prevista dall'art. 7 c. 1 lett. i) D.lgs. n. 504/1992, e successive integrazioni e modifiche, rispetto alle quali la portata della esenzione dalla nuova IMU non è facilmente definibile (opportuna, perciò, la diversa formulazione contenuta nell'art. 1 c. 23 della Proposta C. 1904, che rinvia alla più ampia definizione degli enti non commerciali secondo la disciplina delle imposte sui redditi).

L'incertezza riguarda in primo luogo la portata della previsione, che non si comprende se consista nell'estensione dell'esenzione già riconosciuta a tutti gli enti associativi non commerciali che svolgono attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive anche ai soggetti del Terzo settore; oppure, al contrario, restringa la portata di tale regime di favore a tali soggetti escludendone gli enti estranei al Terzo settore che ne hanno sin qui goduto. In tal caso, si assisterebbe una importante inversione di tendenza rispetto al recente sviluppo normativo in materia di agevolazione fiscale ad attività che hanno un evidente rilievo sociale meritevole di attenta ponderazione.

Inoltre, considerati l'imponente contenzioso alimentato dall'applicazione dell'art. 7, co. 1, Lett. i) del d.lg. 504/92 in punto di utilizzazione diretta o mediata dell'immobile, e la distanza che ha generalmente separato le posizioni del MEF (vds. ad es., la circ. 4/DF/2013) e la Giurisprudenza di legittimità in ordine a fattispecie ricorrenti (si pensi all'utilizzo, a titolo gratuito, dell'immobile da parte di enti non commerciali differenti dal titolare del diritto reale di godimento per finalità istituzionali comunque convergenti a quelle dell'ente concedente, la formulazione della norma e la tecnica del doppio rinvio (per di più ad una disciplina ora abrogata) appare insoddisfacente.

Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

Il Presidente

Prof. avv. Gaetano Ragucci

Con contributi di: parr. nn. 4,10,12 prof. Gian Luca Selicato (Sez. ANTI Puglia); par. 6 dott. Tiziana Pradolini (Sez. ANTI Veneto); par. 9 avv. Bruno Nichetti (Sez. ANTI Veneto); par. n. 12 dott. Marina Manna, e dott. Sergio Galgani (Sez. ANTI Veneto).